

**Sag C-4/20****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

7. januar 2020

**Forelæggende ret:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Afgørelse af:**

16. december 2019

**Kassationsappellant:**

»Alti« OOD

**Kassationsindstævnt:**

Direktora na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktør for direktoratet »Klager og skatte-/socialforsikringspraksis i Plovdiv under centraladministrationen for Det Nationale Agentur for Indtægter, herefter »afgiftsmyndigheden«).

**Hovedsagens genstand**

Anfægtelse af en afgiftskontrolafgørelse, hvorved modtageren af en levering holdes ansvarlig som solidarisk hæftende debitor for den moms, som leverandøren ikke har betalt, med tillæg af leverandørens skyldige morarenter.

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267, stk. 1, litra b), TEUF

## Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at den solidariske hæftelse for den af leverandøren ikke betalte moms, der påhviler en registreret person som modtager af en momspligtig leverance, foruden leverandørens hovedstol (den skyldige moms) også omfatter en accessorisk forpligtelse til at betale morarenter svarende til de lovpligtige renter af hovedstolen fra begyndelsen af skyldnerens forsinkelse med betalingen til tidspunktet for vedtagelsen af den afgiftskontrolafgørelse, med hvilken der blev truffet afgørelse om den solidariske hæftelse, henholdsvis til opfyldelsen af forpligtelsen?

2. Skal artikel 205 i direktiv 2006/112 og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som artikel 16, stk. 3, i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteprocedure og socialsikringsprocedures), hvorefter en tredjemands hæftelse for en afgiftspligtig persons ikke betalte afgifter omfatter afgifterne og renterne?

## Anførte EU-retlige forskrifter og praksis fra Domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 193 og 205.

Dom af 11. maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04 (EU:C:2006:309), navnlig præmis 28-33.

Dom af 21. december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), navnlig præmis 19 - 22.

Dom af 18. maj 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), navnlig præmis 85.

Dom af 21. februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), navnlig præmis 19-22.

## Anførte nationale forskrifter

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov, herefter »ZDDS«), navnlig artikel 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteprocedure og socialsikringsprocedure, herefter »DOPK«), navnlig artikel 14 og 16.

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (lov om forpligtelser og aftaler, herefter »ZZD«), navnlig artikel 121, 122 og 126.

## Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 »Alti« OOD er et bulgarsk selskab med begrænset ansvar.
- 2 I 2014 købte »Alti« OOD (herefter også »modtageren«) af det bulgarske enkeltmandsselskab med begrænset ansvar »Fotomag« EOOD (herefter også »leverandøren«) en mejetærsker »CLAAS Lexion 570 T«, en traktor »John Deere 8420« samt en vogn »CLAAS 7190«. »Fotomag« EOOD udstedte følgende fakturaer til »Alti« OOD for leverancerne: (for mejetærskeren) af 11. april 2014 med afgiftsgrundlag på 28 4000 leva (BGN) og moms på 56 800 BGN, (for traktoren) ligeledes af 11. april 2014 med afgiftsgrundlag på 166 000 BGN og moms på 32 200 BGN samt (for vognen) af 8. maj 2014 med afgiftsgrundlag på 7 500 BGN og moms på 1 500 BGN. Modtageren overførte beløbene til en bankkonto tilhørende leverandøren og fradrog den indgående moms; fakturaerne indgik i virksomhedens bogholderi samt i afgiftsangivelserne for afgiftsperioderne april 2014 og juni 2014.
- 3 Leverandøren købte på sin side i henhold til en faktura af 10. april 2014 de nævnte landbrugsmaskiner af SJB Traktors Ltd (Storbritannien). Efter en afgiftskontrol hos »Fotomag« EOOD blev der den 27. juni 2016 udstedt en afgiftskontrolafgørelse til virksomheden, hvori det blev konstateret, at virksomheden havde angivet erhvervelserne af varer inden for Fællesskabet i afgiftsperioden april 2014 og beregnet moms af de første to af de udstedte fakturaer til »Alti« OOD. Samlet set skulle der for denne afgiftsperiode betales en moms på 86 680 BGN, hvoraf leverandøren på tidspunktet for vedtagelsen af afgiftskontrolafgørelsen stadig skyldte 68 211,82 BGN. For maj 2015 angav virksomheden moms på 1 500 BGN, som den havde beregnet i den tredje faktura til »Alti« OOD. Denne moms blev imidlertid ikke betalt.
- 4 Der blev også anordnet en afgiftskontrol hos modtageren. Den 23. februar 2018 udstedte afgiftsmyndigheden en afgiftskontrolafgørelse mod »Alti« OOD, hvorved virksomheden blev forpligtet som solidarisk hæftende debitor i henhold til ZDDS' artikel 177 for den moms, som »Fotomag« EOOD havde angivet i sine tre fakturaer, men ikke betalt, som følger: for afgiftsperioden april 2014 på 86 211,82 BGN med tillæg af morarenter på 33 123,83 BGN for perioden fra den 15. maj 2014 til den 23. februar 2018 samt for afgiftsperioden maj 2014 på 1 500 BGN med tillæg af morarenter på 563,08 BGN for perioden fra den 15. juni 2014 til den 23. februar 2018.
- 5 »Alti« OOD klagede over denne afgiftskontrolafgørelse. Da virksomheden var utilfreds med udfaldet af den administrative procedure, anlagde den sag til prøvelse af myndighedsafgørelsen ved Administrativen sad (forvaltningsdomstolen) i Plovdiv. Denne ret gav ikke sagsøgeren medhold, af følgende grunde:

5.1. Leverandøren og modtageren var i de omhandlede perioder, hvor de afgiftspligtige leverancer blev foretaget, registreret i henhold til ZDDS. Modtageren fradrog den indgående moms for de af leverandøren udstedte fakturaer. Leverandøren betalte ikke den skyldige moms for leverancerne til staten. Parterne er uenige om, hvorvidt modtageren vidste eller burde have vidst, at leverandøren ikke ville betale momsen.

5.2. ZDDS' artikel 177, stk. 3, fastsætter en afkræftelig formodning for kendskab. De indsamlede beviser i sagen dokumenterer, at »Alti« OOD havde kendskab til, at virksomhedens leverandør ikke ville opfylde sin forpligtelse til at betale momsen. Dette skyldes, at de faktiske relationer mellem »Alti« OOD og »Fotomag« EOOD går ud over de sædvanlige forretningsmæssige relationer mellem leverandør og modtager og har til formål at omgå loven. I det foreliggende tilfælde bestod den tilsigtede, ulovlige retsvirkning i, at den indgående afgift blev trukket fra, i stedet for at der blev anmeldt en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet og foretaget en forretning med resultatet »nul« for så vidt angår momsen. Dette havde de to virksomheders repræsentanter kendskab til.

5.3. »Alti« OOD indgik en aftale om levering af landbrugsmaskiner med en virksomhed, som tidligere ikke havde udøvet en sådan aktivitet og ikke havde erfaring på området. Leverandøren rådede ikke over de nødvendige midler til at erhverve de maskiner, der skulle sælges til »Alti« OOD, men lånte dem af »Sunvision« AD, et selskab, hvis administrerende direktør er direktøren for »Alti« OOD, og hvis aktionær er leverandørens direktør. Direktøren for »Alti« OOD aftalte også transporten. Desuden blev bankoverførslerne i kæden »Sunvision« AD – »Fotomag« EOOD, »Sunvision« AD – »Alti« OOD – »Fotomag« EOOD – »Sunvision« AD foretaget af den samme person, som var blevet bemyndiget af alle de tre virksomheder. Denne person førte også regnskaberne hos »Alti« OOD og leverandøren samt hos »Bultrans 73« EOOD, hvis e-mailadresse blev anvendt til at aftale transporten.

5.4. Forvaltningsdomstolen fastslog, at der i medfør af den solidariske hæftelse skulle betales morarenter. Dette skyldes, at anvendelsen af DOPK's artikel 16, stk. 3, ikke er udelukket, og at det udtrykkeligt er fastlagt i denne bestemmelse, at den, der hæfter for en afgiftspligtig persons forpligtelser, hæfter for afgiften og de lovpligtige socialsikringsbidrag samt for renterne og omkostningerne ved opkrævningen. Den solidariske hæftelse i henhold til ZDDS' artikel 177, stk. 1, er ikke begrænset til »den skyldige og ikke betalte afgift«. Med leverandørens forsinkelse er også modtageren forsinket.

- 6 »Alti« OOD iværksatte kassationsappel ved Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, herefter »VAS«) til prøvelse af dommen afsagt af Administrativen sad Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv). VAS er af den opfattelse, at afgørelsen i sagen kræver en fortolkning af artikel 205 i direktiv 2006/112 og forelægger derfor de to præjudicielle spørgsmål for Domstolen til præjudiciel afgørelse.

### De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 I forbindelse med afgiftskontrollen hos »Alti« OOD konstaterede afgiftsmyndigheden følgende: For det første blev »Fotomag« EOOD's køb af varerne finansieret af et tredje selskab, nemlig »Sunvision« AD, hvis ejere er direktørerne i »Fotomag« EOOD og »Alti« OOD. For det andet blev transporten af mejetærskeren fra Storbritannien organiseret via »Bultrans 73« EOOD's e-mailadresse, et selskab, hvis direktør og juridiske repræsentant er »Alti« OOD's direktør. For det tredje fører samme person regnskaberne for »Fotomag« EOOD og »Alti« OOD, og begge selskaber har givet denne person vidtgående beføjelser, herunder beføjelse til at råde over deres bankkonti og afgive deres momsangivelser i henhold til ZDDS.
- 8 På denne baggrund konkluderede afgiftsmyndigheden, at »Fotomag« EOOD's køb af landbrugsmaskiner via en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet blev organiseret af »Alti« OOD med henblik på at begå momssvig. Modtageren vidste, at leverandøren ikke ville betale den moms, som virksomheden skyldte i henhold til de udstedte fakturaer. Afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at den pågældende forretning mellem »Fotomag« EOOD og »Alti« OOD omgår loven. Dermed finder lovens formodning om kendskab anvendelse, som igen er en betingelse for den solidariske hæftelse for modtageren af leverancerne i henhold til ZDDS' artikel 177.
- 9 »Alti« OOD har gjort gældende, at det subjektive kriterium i ZDDS' artikel 177, nemlig kendskabet til, at leverandøren ikke vil betale moms, ikke er dokumenteret. For at der foreligger kendskab, skal dette være dokumenteret i forhold til selskabets direktør.
- 10 Desuden har »Alti« OOD gjort gældende, at der analogt til hæftelse for fremmede forpligtelser ikke skyldes morarenter for perioden fra momsens forfald til vedtagelsen af afgiftskontrolafgørelsen. Modtageren af en afgiftspligtig levering skylder ingen moms og har dermed ikke tilsidesat en pligt til at betale momsen inden for den i ZDDS foreskrevne frist. Den hæftelse, der påhviler modtageren af en afgiftspligtig leverance i henhold til ZDDS' artikel 177, omfatter ikke morarenter.

### Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 11 Den forelæggende ret prøver det primære omtvistede spørgsmål om anvendelsen af modtagerens solidariske hæftelse i henhold til ZDDS' artikel 177 og omfanget af denne hæftelse. Ifølge denne bestemmelse hæfter den registrerede person – modtageren af den afgiftspligtige levering – for den af en anden registreret person skyldige, men ikke betalte afgift, såfremt der er blevet gjort brug af retten til fradrag af indgående afgift i direkte eller indirekte forbindelse med den skyldige og ikke betalte afgift. Hæftelsen indtræder, hvis den registrerede person vidste eller burde have vidst, at afgiften ikke ville blive betalt.

- 12 Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) er af den opfattelse, at denne bestemmelse i den bulgarske ZDDS under hensyntagen til Den Europæiske Unions Domstols dom af 21. februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06) og af 11. maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04) er forenelig med EU-retten og navnlig med artikel 205 i direktiv 2006/112. Det fremgår af selve arten af det solidariske ansvar i henhold til artikel 205 i direktiv 2006/112, at hver debitor er ansvarlig for betaling af hele toldskylden, og at fordringshaver i princippet frit kan kræve betaling af skylden af en eller flere af debitorerne efter hans eget valg.
- 13 Ved fastsættelsen af det solidariske ansvars omfang regulerede den bulgarske lovgiver ikke udtrykkeligt i ZDDS' artikel 177, at modtageren af leveringen foruden den ikke betalte moms også skylder morarenter fra forfaldstidspunktet. Tværtimod er modtagerens ansvar i henhold til ZDDS' artikel 177, stk. 1, begrænset til den afgift, der skyldes for leveringen, og som ikke er betalt af den afgiftspligtige person, såfremt modtageren har gjort brug af retten til at fradrage den indgående moms i dette omfang. Argumenter for, at det solidariske ansvar er mere omfattende i den foreliggende sag, kan imidlertid udledes af andre bestemmelser i national ret (navnlig af DOPK's artikel 16, stk. 3, og ZZD's artikel 126, stk. 3).
- 14 Da den bulgarske retspraksis vedrørende dette spørgsmål ikke er ensartet, er den forelæggende ret ikke sikker på, hvordan spørgsmålet skal besvares i den foreliggende sag.
- 15 I henhold til den ene af de opfattelser, der er repræsenteret i national retspraksis, hæfter de solidarisk hæftende debitorer i henhold til ZDDS' artikel 177 for den afgiftspligtige persons forpligtelser. I henhold til bulgarsk ret er de i de tilfælde, der er fastsat i loven, forpligtet til at betale den afgift, som den afgiftspligtige person ikke har betalt inden for fristen. I DOPK's artikel 16, stk. 3, fastsættes det udtrykkeligt, at tredjemandens (som ikke er den afgiftspligtige person) hæftelse omfatter afgiften og de lovpligtige socialforsikringsbidrag samt renter og omkostninger ved opkrævningen. Den solidariske hæftelse i henhold til ZDDS' artikel 177 er således ikke begrænset til den skyldige og ikke betalte afgift. Den solidariske hæftelses relative virkning, som er typisk for obligationsretlige retsforhold, gælder ikke for offentlige forpligtelser, og den ene solidarisk hæftende debitors forsinkelse sætter således også de øvrige solidarisk hæftende debitorer i forsinkelse. Følgelig hæfter modtageren af leverancen ikke blot solidarisk for leverandørens hovedstol (den skyldige moms), men også for den accessoriske forpligtelse til at betale morarenter svarende til de lovpligtige renter af hovedstolen fra begyndelsen af skyldnerens forsinkelse med betalingen til tidspunktet for opfyldelsen af forpligtelsen.
- 16 Ifølge den anden opfattelse, der er repræsenteret i national retspraksis, udgør hæftelsen i henhold til ZDDS' artikel 177 en særlig form for solidarisk hæftelse for en person, der er registreret i henhold til ZDDS, som indtræder, når de komplekse kriterier, der er fastsat i denne bestemmelse, er opfyldt. Hæftelsen

karakter består i, at der opstår en forpligtelse for en registreret person til at betale en anden registreret persons skyldige moms. ZDDS' artikel 177 udgør en særregel i forhold til DOPK's artikel 16, stk. 3. ZDDS' artikel 177 regulerer en undtagelse fra det generelle princip, idet den fastsætter solidarisk hæftelse for en anden person end leverandøren. Bestemmelsen begrænser udtrykkeligt hæftelsen til »den skyldige og ikke betalte afgift«. Som undtagelsesbestemmelse skal den anvendes i henhold til den præcise betydning.

- 17 I de relevante domme fra Den Europæiske Unions Domstol findes intet svar på spørgsmålet om, hvorvidt en national bestemmelse som DOPK's artikel 16, stk. 3, hvorefter denne hæftelse også omfatter morarenterne, er lovlig i betragtning af den solidariske hæftelses karakter og proportionalitetsprincippet. Den forelæggende ret anser det derfor for nødvendigt at indhente en fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2006/112 og navnlig dette direktivs artikel 205. I henhold til artikel 267, stk. 1, litra b), TEUF forelægger den anmodningen om præjudiciel afgørelse med de ovenfor formulerede spørgsmål for Den Europæiske Unions Domstol.

ARBEJDSDOKUMENT